



L'évolution contemporaine du calcul des coûts: un éclairage par les méthodes d'équivalence en France" ?

Yves LEVANT

Maître de Conférences

Université de Lille 1/SKEMA Business School

Univ lille nord de France, LEM CNRS 8179/, LSMRC

Address 104 avenue du Peuple Belge, 59043 Lille Cedex, France

E-Mail: yves.levant@orange.fr

Henri ZIMNOVITCH

Professeur

Université de Paris-Sud/11 PESOR

Address : 54 Bvd Desgranges, 92331 Sceaux, France

E-Mail : Henri.zimnovitch@u-psud.fr

Résumé : On distingue trois stades dans l'évolution des méthodes d'équivalence. C'est le dernier stade qui correspond à l'apparition des méthodes autonomes, auxquelles cet article est consacré. Nous en proposons une histoire qui va de leur apparition en France, dans les années 1950, jusqu'à nos jours. La naissance des méthodes autonomes, comme la méthode GP, fut une réponse aux critiques qui furent adressées à la méthode des Sections Homogènes et aux coûts standards. A partir de 1960, quand le direct costing s'imposa en France, nous notons que les simplifications qu'il proposa conduisirent à un effacement des méthodes d'équivalence. Par la suite, l'émergence de la méthode ABC en France constitua une aubaine pour la méthode GP qui retrouva alors une seconde jeunesse sous le nom de méthode UVA. Depuis quelques années, des adaptations ont été proposées à la méthode ABC, parmi elles, le TD ABC dont l'article montre qu'il s'agit d'une méthode autonome d'équivalence. Il nous est apparu que la signification de ces évolutions est qu'elles correspondent aux tensions de la comptabilité de gestion entre précision et pertinence.

Mots clés : Comptabilité de gestion, histoire contemporaine, méthodes d'équivalence.

Abstract: The development of equivalence methods can be divided into three phases of development. This paper concerns the last phase, which corresponds to the emergence of autonomous methods. We propose to examine the history of these methods, from their emergence in France in the 1950's, up to the present day. The advent of autonomous methods, like the GP method, was in response to the criticism received by the homogeneous sections method and standard costs. From 1960, when direct costing became fashionable in France, we note that the simplifications that came with it heralded the disappearance of equivalence methods. The subsequent arrival of the ABC method in France was a godsend for the GP method which was given a new lease of life under the name of the UVA method. Over recent years, adaptations of the ABC method have been proposed, such as the TD ABC method which this paper shows to be an autonomous equivalence method. It became clear to us that these developments went hand in hand with the fluctuating trends in management accounting, alternating between precision and pertinence.

Keywords: Management accounting, contemporary history, equivalence methods.

« Tout ce qui est simple est faux, tout ce qui est compliqué est inutilisable »
Paul Valéry

Depuis sa conception, il y a quelque vingt ans, la méthode ABC a connu diverses interprétations, de nombreuses applications, et multiples critiques dénonçant, entre autres¹, sa lourdeur lors de l'implantation, puis de l'exploitation (Anderson, 1995 ; Anderson et Young, 1999 ; Bromwich et Bhimani, 1994 ; Malmi, 1997 ; Shields, 1995). Sa modernité s'est effacée, même si elle est régulièrement enseignée et fait à présent figure de méthode classique. Kaplan, qui fut à l'origine de la méthode, la qualifie désormais de « *traditional ABC* » (Kaplan et Anderson, 2004, 2007). Conscient des limites opérationnelles de l'ABC, il en a récemment proposé une nouvelle version, le Time Driven ABC (TDABC).

À quoi correspond cette évolution de l'ABC vers le TDABC ? Cette façon de simplifier les calculs ne s'apparente-t-elle pas aux méthodes d'équivalence qu'on rencontre parfois dans la littérature ? Ainsi, Raulet (1982, p. 45) et Lauzel (1971, p. 131)² présentent dans leurs ouvrages de formation des méthodes fondées sur des rapports constants ou des coefficients d'équivalence dont le principe rappelle celui du TDABC. Auparavant, la Confédération Nationale du Patronat Français (CNPF, 1957)³ distinguait la méthode des équivalences, la méthode GP⁴, des méthodes indiciaires réservant le nom de méthodes des équivalences à des méthodes « *basées sur des calculs statistiques... permettant de ramener au cas d'une entreprise ne produisant qu'un seul produit...* ». Parallèlement, dans les années 1960, la CEGOS⁵, dans un document de formation intitulé « Les méthodes indiciaires » regroupait différentes méthodes dont « *le principe est de répartir une masse de frais entre un groupe d'articles fabriqués ou de sections de reclassement sans avoir à effectuer de pointage exact ... en utilisant une unité commune ... permettant d'exprimer la totalité des articles fabriqués* ». Encore aujourd'hui, Gervais et Bouquin⁶ font référence dans leurs manuels à la méthode UVA⁷ en attirant l'attention sur le fait qu'elle utilise des équivalences (Bouquin, 2008, p. 176; Gervais,

¹ Voir Lukka et Granlund, (2002) ainsi que Macintosh, (1998) pour l'ensemble des critiques adressées à l'ABC.

² Lauzel et Raulet sont deux auteurs français de manuels très usités de comptabilité analytique. Pierre Lauzel a été vice-Président du Conseil National de la Comptabilité et professeur à l'Université de Paris. Christian Raulet a été Inspecteur Général de l'éducation Nationale.

³ La Confédération Nationale du Patronat Français (CNPF) or National Confederation of French Employers was an organization representing French employers. It was founded in December 1945 at the request of the French government who, at the end of World War II, needed a single contact to represent all employers.

⁴ Cf infra.

⁵ A l'origine la CEGOS était une association patronale la CGOST (commission générale de l'OST – Organisation Scientifique du Travail fondée en 1926. La CGOST devint CEGOS en 1936. En 1948, la CEGOS devint une association de formation et de consulting.

⁶ Henri Bouquin and Michel Gervais are two of the current leading French writers on management accounting.

2009, p. 197). De nombreuses méthodes, que l'on peut qualifier de méthodes d'équivalence, présentent donc pour caractéristique commune la simplification des calculs en ramenant de manière fictive les entreprises multi-produits ou multi-activités à des entreprises ne produisant qu'un seul produit ou qu'un nombre très restreint de familles de produits. Elles supposent que l'on peut ramener l'ensemble de la production à un multiple d'un article étalon.

On peut préciser cette définition en distinguant trois niveaux dans les méthodes d'équivalence selon la typologie que nous proposons dans le tableau 1.1.

Dans une précédente communication (Levant et Zimnovitch, 2009), nous nous sommes intéressés à la période de la Seconde révolution industrielle. Nous avons observé que les méthodes d'équivalence se positionnaient après une innovation dont la complexité était critiquée, qu'elles permettaient d'introduire de l'opérationnalité après des développements théoriques dont la mise en œuvre était jugée trop lourde. Ces remarques sont-elles également applicables à la période récente ? C'est ce que nous cherchons à savoir dans les lignes qui suivent.

Nous avons distingué, à partir de 1950, deux périodes de trente ans. Au cours de la première (section 1), on assiste, entre 1950 et 1960, à la naissance des méthodes autonomes d'équivalence (méthodes reposant entièrement sur le principe des équivalences et qui se suffisent à elles-mêmes, n'étant pas le complément d'autres méthodes), qui permettent de répondre aux critiques faites à la méthode des sections homogènes et à celles des coûts standards qui dominaient alors la comptabilité analytique, puis, au cours des années 1960 et 1970, à leur effacement progressif, quand le *direct costing* rencontre un vrai succès.

A la manière du Phénix, les méthodes autonomes d'équivalence vont connaître une deuxième vie : dès les années 1990, sous la forme de la méthode UVA en France et, plus récemment, avec le TD ABC aux Etats-Unis. Cela fera l'objet de notre seconde section (Section 2). Nous la ferons débiter dans les années 1980, avec la critique faite outre-Atlantique aux méthodes de calcul de coûts qui débouchera sur la méthode ABC. Nous verrons qu'un parallèle existe entre celle-ci et la méthode des sections homogènes, notamment en terme de complexité. Les mêmes causes entraînant les mêmes effets, cela nous permettra de comprendre la raison de la renaissance méthodes autonomes d'équivalence.

Pour effectuer cette recherche, et observer les méthodes qui étaient utilisées par les entreprises en France depuis 1950, nous avons utilisé une variable proxy: la littérature professionnelle (auteurs, consultants, organisations professionnelles) et des ouvrages d'enseignement se

⁷ Cf infra.

rapportant au calcul des coûts⁸. "La structuration de la recherche pour la gestion en France ne s'est vraiment réalisée que vers la fin des années 1970⁹ (Bessire, Levant et Nikitin, 2009). Ce n'est donc qu'à partir des années 1980 que se développe une littérature académique sur la comptabilité de gestion. Auparavant, il existait qu'une littérature professionnelle écrite par des consultants et des ouvrages d'enseignement à laquelle nous avons eu largement eu recours pour mener notre recherche. Ces discours représentent-ils la réalité des pratiques ? On peut, pour le moins, considérer qu'ils agissent comme des marqueurs de l'adoption des innovations managériales en matière de calcul de coûts, dans le cadre d'un processus de diffusion (Alcouffe, Berland et Levant, 2008)."

Tableau 1.1. – *Typologie des méthodes d'équivalence*

Type de méthode	Caractéristiques	Exemples
Les méthodes d'équivalence de <i>niveau 1</i> ou méthodes simplistes.	Elles s'attachent à établir des lois de variation de certains coûts (matières premières, main-d'œuvre, entretien, amortissements) en fonction des caractéristiques physiques des produits fabriqués. Pour chaque article, une équivalence est établie avec l'unité de référence (article, produit, service), dont la pondération permettra de calculer le coefficient d'équivalence global du produit concerné.	Méthodes anciennes, non nommées, encore utilisées dans les ateliers
Les méthodes d'équivalence de <i>niveau 2</i> .	Elles permettent le regroupement de charges entre plusieurs centres d'analyse de coûts au moyen d'équivalences liées à l'intensité d'utilisation de ces différents centres de regroupement	Méthode des « cost number » et du « point method » ¹⁰ Méthode des sections homogènes et ses amendements. Méthode ABC et ses amendements dont la méthode TDABC.
Les méthodes d'équivalence auto-	Ce sont des méthodes complexes et autonomes	Méthode GP/UVA. Méthode des points.

⁸ Nous avons utilisé pour cela les ressources du Fonds Ernest Stevelinck à la bibliothèque universitaire de Nantes qui comprend la plus importante collection d'ouvrages de technique comptable et d'histoire de la comptabilité en France. Egalement nous avons pu avoir accès aux archives privées de la famille Perrin et de la société LIA.

⁹ Ce n'est qu'en 1974 que sera créé un Doctorat de Sciences de Gestion.

¹⁰ Il s'agit de deux méthodes proposées aux USA au début du vingtième siècle. Taylor, modifiant de la méthode des « production centers » de Church en a proposé une simplification en utilisant une méthode d'équivalence appelée « cost numbers method ». Egalement, Weber a proposé, sous le nom de « Point Method » une méthode d'équivalence. Dans cette dernière, les différents produits sont exprimés en points en fonction des heures de MOD consommée. Sur ces méthodes voir: Levant et Zimnovitch (2009).

nomes, de niveau 3.	qui visent à obtenir les coûts de revient des produits ou services obtenus dans des processus complexes, en calculant des rapports d'équivalence entre ces différents processus de production. Ces rapports d'équivalence permettent de ramener l'ensemble des produits fabriqués à un multiple d'un élément de base et d'unifier ainsi la production.	
---------------------	--	--

1. La naissance des méthodes autonomes d'équivalence et leur effacement : 1950-1980

Après la Deuxième guerre mondiale, le Plan comptable (PCG) adopté en France en 1947¹¹ aboutit à une séparation entre comptabilité générale et analytique qui va permettre aux méthodes de comptabilité analytique de gagner en autonomie¹². Dans les années cinquante, à côté de la méthode des sections homogènes, la méthode des coûts standards va se diffuser en France, alors qu'elle avait été conçue quarante ans plus tôt outre-Atlantique. Ce sont ces deux méthodes qui vont occuper le devant de la scène du calcul des coûts sur la période qui nous intéresse. Mais c'est sur les critiques de ces deux techniques que vont se fonder les méthodes autonomes d'équivalence qui naissent alors et parviendront à une certaine reconnaissance au cours de la décennie 1950-1960, même si leur rôle restera de second plan (1.1). En revanche, le *direct costing* va rencontrer dans les années qui suivront cette décennie un intérêt qui lui permettra de rejoindre le niveau des sections homogènes et des standards. En contrepoint, les méthodes d'équivalence disparaîtront quasiment (1.2).

1.1. Un rôle de second plan : 1950-1960

Ce qui domine dans les méthodes de calculs de coûts proposées en France dans les années qui suivirent la Deuxième Guerre, c'est la continuité avec la méthode des sections homogènes et « la levée de la quarantaine » pour les coûts standards. C'est sur un fond de critiques qui

¹¹Pour une histoire des Plans comptables en France voir : Standish (1997).

¹² Un observateur néophyte aurait pu néanmoins, en observant avant cette date l'organisation comptable de certaines entreprises industrielles, imaginer qu'il y avait deux comptabilités distinctes (externe et interne, commerciale et industrielle, générale et analytique) dans la mesure où :

- Par commodité elles ne se tenaient pas toujours sur le même lieu
- Pour des raisons d'allocation des compétences elles obéissaient aux exigences d'une division du travail efficace entre comptables.
- Elles ne répondaient aux mêmes besoins d'information et n'avaient pas toujours les mêmes destinataires.

Elles étaient néanmoins totalement intégrées dans la mesure où elles étaient organiquement liées par la technique de la partie double, au sein d'un seul et même ensemble de comptes (Levant et Nikitin, 2010).

leur seront adressées que l'on va voir, en arrière-plan, se détacher des méthodes autonomes d'équivalence.

1.1.1. *La domination de la méthode des sections homogènes et des standards*

Au début du vingtième siècle, en réaction à la lourdeur de la méthode des *cost-centers* les ingénieurs tayloriens avaient développé des méthodes susceptibles de satisfaire cette demande. Pour réduire le nombre de centres nécessaires à un découpage au niveau de la machine, voire de l'établi, des mécanismes d'équivalence furent parfois proposés dans la logique des *cost numbers* (Levant et Zimnovitch, 2009). La méthode française des sections homogènes fait partie de ces tentatives.

Les sections homogènes¹³, méthode de calcul de coûts inspiré des travaux de Rimailho pour la CEGOS en 1927-1928, furent un modèle de référence de la comptabilité analytique française, intégrée dans les Plans comptable jusque dans les années 90 bien que son institutionnalisation se soit accompagnée de son appauvrissement technique, notamment par négligence du concept d'homogénéité.

Or l'originalité de cette méthode tient, notamment, à la logique d'homogénéité au sein des sections de regroupement des charges indirectes, celles-ci se différenciant d'un simple regroupement de machines qui seraient servies par un personnel accomplissant des tâches identiques. Ce ne sont pas des ateliers tayloriens, mais « *la réunion de ressources solidaires, non parce qu'elles sont identiques mais parce qu'elles sont solidaires* » (Bouquin, 1997a, p. 71). Cette homogénéité permet ainsi de réduire le nombre de centres de frais et de surmonter la critique qui était faite aux méthodes de taux horaire machine, comme celle de Church, d'être trop difficile à mettre en œuvre, car nécessitant trop de centres de frais¹⁴. En fait, le principe d'homogénéité est celui des équivalences.

Pourtant, cette notion va progressivement s'effacer de la méthode. Dès 1938, la CEGOS apporta certaines modifications allant dans le sens de cet effacement. Entre autres, elle définira la « Section Homogène » comme : « *un groupe de moyens de production tel que les opérations qu'il effectue aient une commune mesure à laquelle ses dépenses puissent être rapportées* » (CEGOS, 1937, p. 78). Rimailho critiqua cette évolution contraire à l'esprit initial¹⁵,

¹³ Cette méthode portera le nom de « méthode Rimailho » du nom de son concepteur ou « méthode CEGOS », puis « méthodes des sections homogènes » et enfin « méthode des centres d'analyse », la référence à ses concepteurs disparaissant complètement fin des années 1970. Pour une histoire de la naissance de cette méthode voir : Lemarchand (2002).

¹⁴ Les « production centers » proposés par Church (1901, 1902) étaient des décompositions très fines. Ils pouvaient être une ou un type de machines ou bien un poste de travail.

¹⁵ « Dans le livre *Une méthode uniforme d'établissement des prix de revient*, la CEGOS caractérise l'homogénéité de la section par la mesure commune de son unité d'œuvre. La condition n'est pas suffisante : c'est ainsi qu'une section de laminoir n'a pas la même homogénéité et, par la suite, la même unité d'œuvre selon qu'elle exécute une commande nécessitant plusieurs passes ou une autre n'en recevant qu'une seule.....La sec-

sans succès. Les plans comptable 1947 et 1957 estimeront souhaitable que les sections homogènes correspondent à une division réelle de l'entreprise, tout en admettant qu'il n'y ait pas toujours de correspondance. Il faudrait alors utiliser des « sections fictives » (PCG 1947) ou « sections de calcul » (PCG 1957). Enfin le Plan comptable 1982, le dernier plan comptable incorporant la comptabilité analytique, découpe l'entreprise en « centres d'analyse¹⁶ » correspondant à des entités fonctionnelles. Autant de dispositions qui éloignaient la méthode de la notion d'homogénéité.

Paradoxalement, dans le même temps des voix s'élevaient pour dénoncer la difficulté de mise en œuvre de la méthode des sections homogènes. Aussi fut-il proposé de la coupler avec des méthodes d'équivalence afin de réduire le nombre de sections. On en trouve trace sous le nom d' « unité d'œuvre complexe » (Parenteau, 1945; Parenteau et Charmont, 1952). Thorens (1954) et Bourquin (1954) proposèrent de leur côté de calculer des rapports de coûts probables entre les produits et donc des coefficients d'équivalence. Bloch (1962), retint comme unité d'œuvre le temps relatif aux opérations concernant un article type avec, pour les autres articles, un barème donnant des équivalences en unités-types qui étaient multipliées par les fabrications du mois. Audoye (1955) proposa la méthode des « nombres caractéristiques » qui faisait référence à une unité d'œuvre équivalente valable pour toutes les activités de l'entreprise.

De telles méthodes furent ainsi proposées par des syndicats professionnels jusque dans les années 1970 : Chambre syndicale nationale des fabricants de confiserie (1960), Association internationale de la teinture textile (1967), Syndicat national du caoutchouc, des plastiques et des industries qui s'y rattachent (1972). Parallèlement, pendant toute cette période, on trouve encore trace dans la littérature destinée à l'enseignement des références à des méthodes d'équivalence de premier niveau (voir entre autres : Martin, 1948).

La méthode des coûts standards fut, elle, mise au point outre-Atlantique par les ingénieurs tayloriens autour des années 1910, au moment où le modèle fordiste était inventé. Bien que connue en France dès cette époque, elle ne s'y diffusa pourtant pas avant les années cinquante. L'une des raisons est à chercher du côté de l'opposition des comptables à leur égard. Ils y voyaient l'intrusion d'une valeur extra-comptable, extérieure à la comptabilité industrielle qu'ils s'efforçaient d'implanter dans les entreprises en vue de calculer le « prix de revient réel ». À une période (le début du 20^e siècle), où les comptables luttèrent pour acquérir une légitimité professionnelle, cette méthode était d'autant moins la bienvenue qu'elle nécessitait

tion est restée la même mais elle cesse d'être homogène si on l'emploie indifféremment pour l'un ou l'autre rôle » (Rimailho, 1947, p. 216).

¹⁶ Ceux-ci sont éventuellement scindés en sections si la précision recherchée dans le calcul des coûts des produits conduit à imputer le coût du centre d'analyse au moyen de plusieurs unités d'œuvre.

l'appui des ingénieurs vis-à-vis desquels ils cherchaient à s'imposer. Quarante ans plus tard, cet obstacle sera levé. La « mise en quarantaine » des coûts standards par les comptables cesse avec la reconnaissance par les pouvoirs publics, en 1945, de l'Ordre des experts-comptables français. Peu après, en 1947, on observe en effet que le Plan comptable desserre l'emprise de la technique de la partie double sur le calcul des coûts. L'inventaire permanent, contraire à l'esprit des standards, qui introduit une donnée extra-comptable, n'est plus obligatoire. A compter du PCG 1947 la séparation entre comptabilité générale et comptabilité analytique devient la règle, ce qui mit fin au modèle de comptabilité moniste (Richard, 1980). Il n'était donc plus nécessaire de faire référence à une quelconque méthode de calcul des coûts. Un inventaire annuel physique associé à une valorisation des stocks selon une méthode librement choisie suffisait

Par ailleurs, dans la lignée du Plan Marshall, des missions de productivité vont se dérouler dans les années 1950 pour permettre aux Européens, aux Français, de découvrir les méthodes américaines de gestion. En matière de calcul de coûts, les missionnaires vont en tirer le sentiment que : « Si les Français s'efforcent de calculer des prix de revient exacts, les Américains s'attachent avant tout à définir les responsabilités et à mesurer les variations des charges et des rendements par rapport à des prévisions, des normes [...]. Au demeurant, les solutions pour atteindre le résultat recherché paraissent ne guère importer aux Américains pragmatiques, recourant indifféremment aux techniques d'enregistrement et de mesure comptables ou extra-comptables les plus variées » (Fain, 1951, p. 124).

On notera que cette prise de distance à l'égard de techniques étroitement comptables ne pouvait qu'être profitable aux méthodes d'équivalence et que l'utilisation et la maîtrise des standards qui s'annonçaient dans l'organisation des ateliers ne pouvaient que faciliter la détermination des rapports d'équivalence (Chatzis, 1999).

1.1.2. L'apparition de méthodes autonomes d'équivalence

Même si les méthodes d'équivalence simplistes continueront d'être diffusées, comme le montre un document du CNPF en 1957 (CNPF, 1957), les années 1950 vont voir la naissance de méthodes autonomes d'équivalence. Deux de ces méthodes nous sont parvenues : l'une, la méthode des points, n'a pas de paternité reconnue, l'autre, la méthode GP, est signée par les initiales de son inventeur : Georges Perrin. Au-delà du rôle des individus dans cette innovation sur les méthodes d'équivalence, les raisons sont à rapprocher de la situation économique française qui connaît sur cette période une très forte croissance, un souci d'organisation, de gestion rationnelle (c'est l'ardente obligation du Plan) et une volonté de faire entrer le pays dans l'ère du management. Autant de facteurs qui sont favorables à l'innovation en matière de

calcul de coûts (Boulat, 2008). De plus, les méthodes des sections homogènes et des coûts standards étaient fort critiquées : la première pour son coût et sa lourdeur, la seconde pour son inadaptation en période d'inflation galopante (suite à la guerre de Corée, le prix des matières premières importées en 1951 fut multiplié par 2,5 et celui des produits industriels augmenta de plus de 70 %).

La méthode des points fut présentée lors d'une série de conférences données dans le cadre de cycles de formation, en 1951 puis en 1952, au CNAM¹⁷ de Paris par Thibert et Martin (Thibert, 1951-1952)¹⁸. On en retrouve également une présentation dans une publication de Laugier datée de 1957¹⁹. Cette méthode utilise des rapports constants et utilise une analyse au niveau des postes de travail. La division de travail observée est donc plus fine que la section de fabrication ;

« La section homogène apparaît donc non plus comme une création plus ou moins fictive destinée à permettre le calcul des prix de revient. C'est une réalité technique, c'est le poste de travail ou le groupe de postes travaillant en liaison absolue et d'une façon absolument continue ? C'est la section strictement homogène » Thibert (1951-1952, p. 20)

La méthode est appliquée tant aux matières premières et aux salaires, qu'aux charges indirectes (énergie, entretien,...) de production. Le point s'y présente, comme unité de mesure de faits techniques identiques et sert à hiérarchiser les coûts unitaires (ou chacun des faits élémentaires compris dans un ensemble de faits identiques). En ce qui concerne les charges indirectes de production, on donne au coût du poste de travail le moins élevé une valeur en points (100 par exemple) et on affecte à tous les coûts des autres postes de travail des coefficients calculés à partir de cette base. Lorsque les temps-machines de fabrication sont connus avec précision, ils peuvent être retenus comme base de calcul, l'heure de fabrication du poste de travail étalon est assimilée à un Point de Frais (PF). Le coût du PF est obtenu en divisant le montant des charges indirectes de production par le nombre total de points. Connaissant le nombre de points affecté à une production donnée, calculer le coût de cette fabrication est donc égal au coût du point multiplié par le nombre de PF consommés par la fabrica-

¹⁷ Le Conservatoire national des arts et métiers (CNAM) est un grand établissement français d'enseignement supérieur en management, fondé en 1794.

¹⁸ Il ne s'agit pas, selon Thibert, « d'une trouvaille dont le mérite revient à quelqu'un,.....fort nombreux sont les praticiens qui ont refusé de se laisser enfermer dans une prison de papier et ce que nous allons vous dire de cette méthode exprime l'état actuel des recherches entreprises et des réalisations obtenues. » p. 4. Thibert précise, par ailleurs, qu'il s'est entretenu avec de nombreux interlocuteurs (chefs d'entreprise, ingénieurs, comptables,...) dont 50 experts comptables, pour conceptualiser ces pratiques sous la dénomination « méthode des points » (CNAM, 1952, p. 4).

¹⁹ Citée par Lauzel (1973, p. 133).

tion. Le travail de répartition comptable a été remplacé par le pointage des temps-machines en atelier.

Pour les matières, soit on rapporte tout à un étalon (kilo de matière d'un produit donné), soit on utilise un coefficient de conversion (nomenclature chiffrée en prix réels / nomenclature chiffrée en prix standard si les matières entrant dans la même commande n'appartiennent pas à la même famille technique). Il est utilisé une technique analogue basée sur les temps d'usinage ou gammes d'opérations pour les salaires directs.

Au coût de production ainsi déterminé s'ajoutent notamment les frais budgétés généraux ramenés à un coût horaire budgété. La stabilité de cette méthode repose sur le principe de stabilité des rapports constants.

La méthode GP est l'œuvre de Georges Perrin²⁰. Au lieu de rechercher la meilleure ventilation possible et de considérer que les frais totaux de l'entreprise sont les seuls à pouvoir être calculés sans ambiguïté, il déplace le problème en modélisant l'entreprise pour en faire une entité mono-productrice. Cette unification se fait en déterminant « *l'effort de production* » qui représente tous les efforts directs et indirects de production nécessaires à la fabrication. Cette notion est homogène car, quels que soient les produits fabriqués, et quels que soient leurs modes de fabrication, l'unité choisie pour mesurer l'effort de production est le GP. La validité de la méthode repose sur le principe des « *constantes occultes* ». Quelles que soient les variations des prix unitaires, les consommations résultant des diverses opérations élémentaires restent, entre elles, dans des rapports constants dans le temps. Son choix est arbitraire, conventionnel, car sans incidence sur le calcul des coûts. Il peut correspondre soit à une machine particulière, soit à une pièce déterminée qui sera dénommée « article de base ».

Chaque opération de travail se voit affecter sa constante horaire en GP. On peut calculer le nombre de GP nécessaires à la fabrication de chaque article, si les temps de travail de chaque opération sont connus. Le temps nécessaire n'est pas le temps réellement passé mais le temps alloué. Ce dernier temps permet d'éliminer les aléas de fabrication qui sont rejetés dans les frais généraux. Il n'est plus question qu'une pièce malchanceuse supporte les frais d'un inci-

²⁰ Né le 6 novembre 1891, diplômé d'une école d'ingénieurs : l'école Centrale., il se retire durant la seconde guerre mondiale dans sa propriété du château de Chéronvilliers, dans l'Eure. Georges Perrin profite de cette période pour formaliser sa méthode de détermination des coûts de revient industriels : la « méthode GP ». Pour une biographie plus détaillée voir : Levant et de la Villarmois, 2004. Selon ses propres propos, ses sources d'inspiration auraient été non seulement les « unités d'œuvre » de la méthode des « sections homogènes » (cf ci-dessus) mais également les points Bedaux et les recherches sur les équivalents travail en URSS. Bedaux, un consultant américain d'origine française (Levant et Nikitin, 2009), avait mis au point dans les années 1920 un système de régulation et de rémunération reposant sur le temps de travail humain. Sa méthode permettait d'exprimer le temps standard de toute activité en « points Bedaux ». Parallèlement, en URSS, entre 1920 et 1921, avaient eu lieu des tentatives de remplacement de la monnaie par un équivalent en heures de travail : le troud ou tred. (abréviation de « troudovaia edinitsa »), c'est-à-dire la valeur de ce qu'un travailleur peut produire dans la journée.

dent de fabrication qui aurait pu se produire aussi bien lors de la fabrication d'une autre pièce ; la logique est que les incidents de fabrication sont inévitables, qu'ils sont des charges de l'entreprise et que toutes les fabrications doivent en supporter leurs parts. Le nombre de GP revenant à chaque article est dénommé « l'équivalent » dudit article. Toute la production d'une usine peut être évaluée en GP pendant une période donnée. Ensuite, il peut être calculé le coût de revient du GP au cours d'une période qui est égal au quotient des frais et charges²¹ de l'entreprise, hors matières premières et frais commerciaux, par le nombre de GP produits au cours de la même période. Le coût de revient d'un article est égal au nombre de GP qu'il a nécessité pour sa production multiplié par le coût du GP. Les frais commerciaux, à l'origine, sont ventilés sur les produits soit par des clés de répartition soit traités comme des charges directes. En effet, la méthode GP est fortement axée sur la production²², compte tenu de l'expérience professionnelle de son concepteur et de la relative faiblesse des frais commerciaux à l'époque où elle a été conçue.

La méthode fut diffusée par le cabinet que créa Georges Perrin en 1945. De nombreux articles la concernant furent publiés dans diverses revues professionnelles, d'abord par lui-même, jusqu'à son décès en 1958, puis par son épouse Suzanne qui assura avec les éditions Dunod la publication en 1962 de l'ouvrage posthume de Georges Perrin « Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP » (Perrin, 1962). Toutefois, la méthode GP ne connut qu'un succès limité. Environ 150 applications « GP » furent réalisées en France, dont 60 du vivant de son concepteur. Signalons néanmoins que des applications furent aussi réalisées à l'international : en Angleterre, en Belgique, au Brésil, en Italie, au Maroc, en RFA, en Suisse et aux États-Unis.

1.2. Le refoulement des charges indirectes : 1960-1980

C'est après les hausses de salaires de 1936, dans un contexte économique de crise que l'intérêt pour l'allocation des « frais généraux », comme il était dit alors, a suscité l'intérêt des responsables d'entreprise pour la méthode des sections homogènes. Il semble, en revanche que dans la période de forte croissance que connaît la France dans les années 1960, le souci de maîtriser les charges indirectes ne soit plus prioritaire pour les managers qui se préoccupent d'abaissement du coût de revient par le volume et d'accroissement de marge bénéficiaire. Le *direct costing* leur donne, de ce point de vue, toute satisfaction. Celui-ci ayant de surcroît

²¹ En dehors du coût des matières premières, les frais d'une entreprise peuvent être répartis en frais imputables et non imputables. Pour les premiers il est possible de fixer une loi de répartition entre les travaux ou objets fabriqués. Quant aux frais non imputables ils sont caractérisés par le fait qu'il est absolument impossible de déterminer pour chacun d'eux une loi de répartition avec les objets ou les opérations. Le degré d'exactitude d'un prix de revient s'accroît avec chaque poste de frais ou charges prises en considération comme frais imputables.

²² Par exemple G Perrin assimile coût de revient et coût de production dans ses écrits.

l'avantage d'une simplicité extrême, voilà les méthodes d'équivalence battues sur le terrain même qui leur avait valu une certaine reconnaissance au cours de la période précédente.

1.2.1. Le succès du direct costing : 1960-1980

Le raisonnement séparant les coûts fixes et les coûts variables en fonction du volume d'activité accompagne les premiers ouvrages français de comptabilité industrielle au 19^e siècle, encore que la distinction entre, d'une part, frais directs et frais variables, et, d'autre part, frais généraux et frais fixes, n'y soit pas clairement établie.

Dès lors, pourquoi ce nom de *direct costing* ?

Il apparaît pour la première fois en 1951 sous la plume d'un contrôleur de gestion américain, Waldo Neikirk, dans la revue *National Association of Cost Accountant* (NACA). En vérité, comme en France, la séparation charges fixes et charges variables était connue et appliquée depuis fort longtemps aux Etats-Unis, avec le graphique du point mort (*break even chart*). Plusieurs ingénieurs (Hess, Knoeppel, Rautenstrauch), dans les années 1920 peuvent s'en voir attribuer la paternité. Plus encore, l'histoire du *direct costing* fait remonter à un article de 1936 la présentation achevée de son principe (Weber, 1966). Il est vrai que durant les quinze années qui séparent cet article de celui de Neikirk, (1951), le raisonnement qui conduit à faire abstraction des frais fixes n'était pas dans l'air du temps. D'abord, la politique lancée par Roosevelt dans le cadre du New Deal visait à promouvoir, via les syndicats professionnels, les méthodes de calcul de prix complet pour lutter contre la déflation. Puis, avec l'entrée en guerre de l'Amérique en 1941, de nombreux prix furent fixés par l'Administration selon la méthode du *cost plus* qui inclut tous les coûts.

En revanche, dans les années 1950, le *direct costing* connut un véritable engouement aux Etats-Unis. Rappelons que c'est au cours de cette période que des « missions de productivité » permirent à des Français d'étudier les méthodes américaines de management qui les rendirent enthousiastes pour les coûts standards. À la différence de ceux-ci, le *direct costing* ne mit pas quarante ans pour être connu, sa diffusion se fit en quelques années. Certes, en 1952, Parenteau, directeur de la CEGOS, y²³ fait une allusion péjorative, le qualifiant de « méthode commerciale appelée *dumping* » (Parenteau et Charmont, 1952, p. 30). Mais lorsqu'en 1954, Lauzel utilise le premier l'expression américaine devant la Fédération des compagnies de chefs de comptabilité, les termes se sont adoucis et la diffusion suivra rapidement, selon la chronologie suivante :

1955 : premier article dans une revue professionnelle ;

1956 : une étude de fond est lancée sous l'égide du Conseil supérieur de la comptabilité ;

1958 : un ouvrage est publié pour présenter spécifiquement la technique ;

1959 : le Centre de perfectionnement aux affaires (CPA)²⁴ présente un cas (tiré de Saint-Gobain et Renault) dans lequel est abordé le *direct costing* ;

1961 : la méthode fait l'objet d'un sujet d'examen pour l'obtention du brevet professionnel comptable.

Il n'est pas question ici de présenter les différents avantages et inconvénients de cette méthode par rapport à d'autres. Ce qu'on peut relever pour notre propos c'est la coïncidence entre la phase de forte croissance économique de la période et le recours à cette approche qui permet de relier aisément le coût, le volume d'activité et les profits, alors qu'en situation de tension, ce sont davantage les méthodes de coût complet qui sont convoquées pour détecter les affaires non rentables ou ajuster les prix sans détériorer le marché. Deux autres avantages évidents du *direct costing* sont sa simplicité de mise en œuvre et sa présentation facilitée pour les managers, puisque les frais généraux fixes disparaissent, sans parler des complications que posait l'imputation rationnelle quand elle était utilisée.

Début des années 1950, nous avons vu que les méthodes d'équivalence avaient profité de la lourdeur des sections homogènes et du climat inflationniste de la guerre de Corée qui rendait l'introduction des standards moins opérante. Dix ans plus tard, la simplification apportée par les équivalents pèse de peu de poids par rapport à celle que propose le *direct costing*. Certes ceux-ci, en théorie, n'éliminent que les frais fixes, pas les frais indirects qui sont la cible des méthodes autonomes d'équivalence ; mais, dans la pratique, l'intersection entre les deux est grande, surtout il y a un demi-siècle. Baignés dans une atmosphère d'expansion, les managers sont moins soucieux du contrôle des frais indirects. À partir des années 1960, l'époque est à la découverte du contrôle de gestion et le *direct costing* prétend justement donner une représentation des coûts sur lesquels les gestionnaires peuvent avoir prise : les frais variables, leur influence sur les frais fixes étant jugée mineure. Le *direct costing* rejoint la méthode des sections homogènes et des coûts standards comme méthode dominant le champ de la comptabilité analytique et tend à éclipser la méthode GP.

1.2.2. La survie de la méthode GP dans les années 1970

Suzanne Perrin avait tenté de continuer l'œuvre de son mari, notamment par une activité de publication entre 1959 et 1977 sous son nom (Perrin S, 1959, 1976a, 1976b, 1977, et plusieurs articles dans L'Usine Nouvelle entre 1961 et 1967) ou sous le pseudonyme de Xavier Serrières (Serrières, 1969). Mais devant les difficultés que rencontra son cabinet de conseil « La Méthode GP » dans les années 1960, elle finit par confier la diffusion de la méthode à d'autres

²³ Il n'emploie pas le terme de *direct costing* mais de prix de revient marginal.

²⁴ Le Centre de perfectionnement aux affaires de Paris (CPA) est un grand établissement d'enseignement supérieur technique privé français créé en 1929 par la chambre de commerce et d'industrie de Paris. Il est destiné à la formation des cadres et managers.

consultants : l'Institut d'Études et de Mesure de Productivité (IEMP) en 1969, puis, en 1971, le cabinet Maynard France. À partir de 1975, la commercialisation fut assurée par le cabinet de consultants « Les Ingénieurs Associés » (LIA) que Jean Fiévez, un ingénieur de l'école des Arts et Métiers, avait repris en 1973. Il avait eu l'occasion de connaître la méthode GP en travaillant chez le cabinet « Maynard » France qui l'avait envoyé en 1972 dans une filiale du groupe Dollfus Mieg et Compagnie pour faire une actualisation des coefficients GP. Dans l'accord qui fut signé avec le cabinet LIA en 1975, le cabinet s'engageait à ne pas apporter de modifications à la méthode sans l'accord de Suzanne Perrin. Après deux ans de collaboration, Suzanne Perrin décidait en 1977 de ne pas renouveler l'accord. Néanmoins, conformément au contrat, le cabinet LIA pouvait continuer à exploiter une méthode similaire à condition d'en changer le nom, ce qu'il fera sous le nom de méthode UP (méthode des unités de production). Dans les années qui suivirent, la méthode UP fut mise en place dans quelques PMI, notamment avec le concours de l'ingénieur Robert Zaya qui avait rejoint son camarade de promotion de l'école des Arts et Métiers au cabinet LIA. À part cela, la méthode GP tomba quasiment dans l'oubli dans les années 1970-1980, même si on la trouve encore citée dans les cinq éditions de l'ouvrage de Lauzel entre 1971 et 1988 et dans quelques manuels francophones (Barranger et Mouton, 1997 ; Burlaud et Simon, 1997). Deux cas du CPA, l'un en 1958, l'autre en 1960, l'ont évoquée. Elle continua néanmoins à se développer au Brésil, diffusée initialement par des membres de la belle-famille de Perrin : les Lage.

2 Le retour des méthodes d'équivalence dans les « bagages » de l'ABC : 1980-2010

Dans la deuxième partie nous présenterons le renouveau de la méthode française, l'UVA, concurrente de la méthode ABC, en tant que substitut des méthodes classiques dont les sections homogènes sont le principal représentant et deux méthodes venues des Etats-Unis ; l'ABC largement 'acclimatée' en France et son substitut, le TDABC, qui commence à se faire connaître dans la recherche universitaire, peut être la première étape de sa diffusion en France. Née aux Etats-Unis dans les années 1980, la méthode ABC va être importée rapidement en France ; elle fournira l'opportunité d'une « restauration » des méthodes autonomes d'équivalence. Si l'on affirme que les méthodes par équivalence sont réapparues dans les « bagages » de l'ABC (2.3), par retour il faut entendre, tant l'intérêt pour les charges indirectes, que celui pour les équivalences. Ces intérêts découlent, une fois de plus, de tentatives de résolution des problèmes d'imputation des charges indirectes, comme nous le verrons.

Mais au préalable, il convient de comprendre le contexte des années 1980 (2.1) et de s'interroger sur le positionnement de l'ABC par rapport aux méthodes d'équivalence (2.2).

2.1. Une nouvelle révolution industrielle

À la fin des années 1970, les États-Unis traversèrent une crise politique, morale et économique. Le modèle fordiste marquait un déclin au profit du toyotisme de l'industrie japonaise. La création de valeur pour le client et l'actionnaire était mise en avant et une critique des méthodes de calcul des coûts utilisées par le management américain allait se développer. Il fut avancé que la crise de l'industrie américaine venait de la négligence des managers à suivre les charges indirectes ; mal dépensées, elles grèveraient le coût de revient par rapport aux produits nippons, alors que, bien gérées, elles constitueraient le facteur clé de succès des entreprises modernes (Miller et Vollmann, 1985).

Une réflexion sur l'histoire de la comptabilité fit apparaître que les méthodes de calcul utilisées aux États-Unis avaient été forgées au début 20^e siècle, dans un environnement taylorien qui cherchait à diminuer les frais de main-d'œuvre directe prédominant dans la structure des coûts de revient. Les charges indirectes étant réparties arbitrairement dans le seul but de retomber sur les montants globaux de la comptabilité financière (Johnson et Kaplan, 1987). Pour redonner leur pertinence aux coûts, une nouvelle approche, l'*Activity Based Costing* (ABC), va être proposée par Kaplan, Johnson et Cooper en association avec un groupe de professionnels et d'industriels : le *Computer Aided Manufacturing-International* (CAM-I).

Le principe de cette méthode est connu. Il s'agit de tenir compte logiquement du processus de consommation des ressources, en éliminant celles qui ne contribuent pas aux activités créatrices de valeur et en mettant en évidence le coût de celles qui en génèrent. Pour ce faire, il est demandé de renoncer à la vision fonctionnelle de la firme pour adopter une perspective transverse.

L'ABC ne tardera pas à être introduit en France dans les années 1990, sous l'impulsion de Mévellec, Évraert, Lebas et Lorino, en association avec des groupes de recherche tels ECOSIP et le CEREDE que l'Ordre des experts comptables avait lancé pour améliorer les systèmes de contrôle de gestion des entreprises (Alcouffe, 2004).

2.2. L'ABC, une méthode d'équivalence ?

Après avoir présenté les points de parenté de l'ABC avec la méthode des sections homogènes, nous établirons en quoi elle peut être considérée également comme une méthode reposant sur les équivalences.

2.2.1. L'ABC : une parenté avec la méthode des sections homogènes ?

Selon les concepteurs de l'ABC, dans un système traditionnel de calcul de coûts, les charges indirectes sont affectées dans des centres de coûts, puis réparties entre les produits en utilisant des coefficients arbitraires. Au contraire, la logique de l'ABC veut que les activités consomment des ressources au niveau des process et que les produits consomment des activités en fonction de l'utilisation des inducteurs de coûts.

Selon les tenants de l'ABC, une activité doit être distinguée d'un centre de coûts « classique » qui serait bien souvent associé à une fonction ou un département de l'entreprise, et il ne faut pas confondre un inducteur de coûts²⁵ avec une simple imputation des charges indirectes (Cooper, 1987, p. 49). Si une unité d'œuvre correspond à une simple corrélation, un inducteur de coûts doit être corrélé aux charges de l'activité mais correspondre aussi au facteur de déclenchement (à la cause profonde), du coût, sinon il échouerait dans sa mission explicative (Bouquin, 1997b, p. 144 ; Gervais, 1997, p. 177) ; de plus, le principe d'homogénéité doit être respecté au niveau de l'activité :

« Plutôt que d'affecter les charges à des centres de coûts, cette méthode décompose les frais généraux en centres de coûts homogènes de telle façon que n'importe quel centre puisse être expliqué par un inducteur particulier » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 238).

Si l'on revient aux sources de la méthode des sections homogènes et aux écrits de Rimaillho pour la détermination des sections homogènes et le choix de l'unité d'œuvre, l'ABC n'a pas d'originalité, la méthode des sections homogènes telle que la décrit Rimaillho est très proche de ce qu'est une activité :

« Il n'est donc pas exagéré d'affirmer que, sur le plan technique... ce que Rimaillho a pratiqué et conceptualisé, ce n'est pas tant la méthode des sections homogènes que la méthode ABC » (Bouquin, 1995b, p. 12),

« Nous découvrons que ce modèle de comptabilité existait sous différentes formes avant même qu'on l'identifie par ce nom dans les livres. La méthode des sections homogènes en France ressemble à première vue à un système de coût de revient par activités » (Boisvert, 1993, p.12)

L'ABC peut être considéré comme une réinvention américaine de la méthode des sections homogènes, ses qualités techniques n'étant pas supérieures. Certains partisans de l'ABC ont même admis qu'utilisés « correctement » l'ABC et la méthode des sections homogènes donnaient les mêmes résultats en termes de calcul, même si selon Lebas (1994a), l'ABC ne se réduit pas à une méthode de coûts.

²⁵ Avec Bouquin (1997b), on peut distinguer l'inducteur de coût qui renvoie à un facteur de déclenchement des coûts (à la cause profonde) de l'unité d'œuvre qui renvoie à une simple corrélation avec les coûts de l'activité.

Alcouffe et Malleret (2004) montrent par ailleurs qu'il existe des divergences quant aux « fondements conceptuels » de l'ABC et à son opérationnalisation dans un contexte français. Mévellec (2005, p.192) observe lui aussi des modèles à base d'activités très hétérogènes. Les principales différences concernent la constitution des activités et l'agrégation de celles-ci.

2.2.2. *L'ABC une méthode reposant sur des équivalences ?*

En tant que méthode de calcul des coûts, la proximité conceptuelle de la méthode ABC et de celle des sections homogènes et des méthodes d'équivalence de 2^e niveau est patente. Les activités sont des centres de regroupement de ressources qui doivent être homogènes et les inducteurs de coûts jouent le rôle d'unité d'équivalence, tout comme les unités d'œuvre (cf. supra).

Le système ABC a été conçu pour réduire les erreurs de spécification souvent observées lors de la construction de modèles d'évaluation de coûts complets (ces erreurs apparaissent lors de l'utilisation d'indicateurs volumiques de coûts, si dans la réalité, les coûts sont générés par des activités non volumiques), mais l'ABC a également été conçu pour réduire les erreurs d'homogénéité (Datar et Gupta, 1994). Il cherche à ventiler les ressources de manière très fine, de façon à ce que les objets de coûts aient une gamme opératoire identique ou restant dans les mêmes proportions que celle implicitement incluse dans le coût de l'inducteur (Thomas et Gervais, 2008, p. 143). La méthode ABC a dû faire face au même écueil que celui auquel avaient été confrontées les méthodes du « taux horaire machine » des ingénieurs américains et les sections homogènes de Rimailho/CEGOS : la multiplication des centres de regroupement des charges. Ainsi, lorsque les activités deviennent plus complexes, le modèle ABC nécessite que les activités soient éclatées en unités d'analyse plus petites et plus fines. « *Plus le nombre d'inducteurs augmente, plus la précision de la répartition des coûts croît* » (Cooper, 1989, p. 35).

Cependant, en dehors de conditions très restrictives assurant que la méthode ABC fournisse des coûts pertinents (Noreen, 1991), il n'est pas certain que la seule multiplication du nombre d'activités résolve les problèmes d'agrégation (Datar et Gupta, 1994). Il serait même possible qu'un système avec moins d'inducteurs soit moins coûteux et plus facile à comprendre, donc plus opérationnel (Merchant et Shields, 1993). De plus, cet éclatement laisse de côté les erreurs de mesure (Datar et Gupta, 1994), a un coût très élevé et est confronté à des limites technologiques. Kaplan et Anderson (2003, 2004) ont observé que, parallèlement à l'augmentation du besoin en information dû à celui de plus de précision ou à l'extension du modèle à toute l'entreprise, il y a une escalade exponentielle en besoins informatiques, afin de stocker et d'exploiter les données. Ces problèmes, associés à des coûts de mise en place et de maintenance élevés, ont entraîné de nombreuses difficultés dans la mise en œuvre de l'ABC fréquemment soulignées (Anderson,

1995 ; Kaplan et Anderson, 2007/2008 ; Malmi, 1997 ; Gosselin, 1997). Cela a conduit soit à son abandon, soit à des dérives.

Pour faire face à ces difficultés, il a été proposé dès l'origine de regrouper les centres en regroupant les activités ayant les mêmes inducteurs de coûts (Mévellec, 1995), ce qui se conçoit tout à fait tant que l'homogénéité subsiste (Bouquin, 2006 ; Gervais, 2009) mais ce point fut souvent négligé pour des raisons économiques :

« Le système ABC est plus précis que les traditionnels modèles volumiques de coûts, car il utilise de multiples inducteurs (au lieu d'un ou deux) pour modéliser le coût des activités de production dans un process et mesurer la consommation de ressources par les produits consommant ces activités. Malheureusement, le nombre d'activités est tellement important dans un process normal qu'il est économiquement impossible d'utiliser un inducteur différent pour chaque activité. Au lieu de cela, beaucoup d'activités doivent être regroupées, ce qui permet d'utiliser un seul inducteur pour suivre à la trace les coûts des activités vers les produits » (Cooper, 1989, p. 34).

Il y a là une confusion de l'effet avec la cause qui met en péril l'homogénéité. On retrouve les avertissements faits par Rimaillho quand il dénonçait les simplifications hâtives que préconisait la CEGOS (cf supra).

Comme pour la méthode des sections homogènes, il a été proposé d'opérationnaliser l'ABC en recourant à des méthodes d'équivalence simples en complément. Innes et Mitchell (1995, p. 121) proposent, par exemple, de regrouper des activités en utilisant des équivalences au niveau des inducteurs :

« Supposons que les achats soient un centre d'activité, que les ordres d'achats soient à la fois nationaux et étrangers et que les commandes étrangères impliquent beaucoup plus de travail administratif. Plutôt que de séparer le centre d'achats en deux parties, (achats nationaux et étrangers) et avoir deux inducteurs (un pour les commandes nationales et un pour les commandes étrangères), il serait plus aisé de simplement conserver un seul centre d'achats et de pondérer les commandes étrangères par rapport aux commandes nationales. Ainsi, à partir de l'évaluation du travail requis pour effectuer les commandes respectives, il pourrait être décidé que les commandes à l'étranger soient pondérées d'un coefficient de 1,5, avant de déterminer le volume total pondéré de l'inducteur à utiliser dans le calcul »

Parallèlement, Thomas et Gervais (2008) utilisent l'analyse en composantes principales pour définir des regroupements respectant une homogénéité acceptable.

En France, en raison des inconvénients évoqués, la méthode ABC s'est relativement peu développée. Une enquête d'Alcouffe (2002) donne un taux de diffusion dans la grande entre-

prise d'un peu moins de 20 %. Bescos, Cauvin et Gosselin,(2002) trouvant quant à eux un taux d'adoption de 27% dans des entreprises de tailles similaires. Les autres entreprises qui ont recours à une méthode de comptabilité de gestion continuent généralement à en utiliser une dérivée des sections homogènes. Parallèlement la méthode GP a connu un regain d'intérêt et le TDABC est apparu.

2.3. L'évolution des méthodes d'équivalence avec l'ABC

Quel est le contenu novateur de la méthode ABC ? La question fut posée dès son apparition. Sa proximité avec les sections homogènes fut établie. On peut considérer que l'ABC n'est qu'une méthode des sections homogènes « relookée ». Nous allons voir que l'UVA et le TDABC ne sont également que des méthodes d'équivalence « relookées ». L'UVA peut être considéré comme un concurrent de l'ABC en tant que substitut à la méthode des sections homogènes. Quant au TDABC, il est présenté par Kaplan initiateur de l'ABC comme un substitut à cette méthode pour remédier à sa complexité.

2.3.1. La renaissance de la méthode GP au travers de la méthode UVA : l'aubaine de l'ABC pour la méthode GP

La remise en cause des méthodes traditionnelles de comptabilité analytique, l'intérêt renouvelé pour un calcul de coût complet, avec analyse des charges indirectes et réflexion sur leur imputation raisonnée, constituèrent dans les années 1990 une aubaine pour la méthode GP.

Au début des années 1990, le chiffre d'affaires du cabinet LIA généré par l'implantation et la maintenance de méthodes de calcul de coûts était accessoire, mais l'activité principale que constituait le calcul des temps connaissait une baisse sensible, en raison de la substitution de la machine à l'homme et de l'automatisation du fonctionnement même des ateliers (Chatzis, 1999). La crise économique de 1991 entraîna une restructuration du cabinet. Pour relancer son activité de conseil, Jean Fiévez participa alors à différents groupes de réflexion français consacrés à la comptabilité de gestion (AFGI, CEREDÉ, ECOSIP). Il actualisa les concepts de la méthode GP au vocabulaire du moment et approfondit la prise en compte des services rendus au client, de manière à ce que la méthode devienne une alternative à l'ABC. Suivra une succession d'articles de présentation de la méthode rédigés par Fiévez et la décision de publier un ouvrage en collaboration avec Jean-Pierre Kieffer et Robert Zaya (Fiévez et *alii*, 1999).

Auparavant déjà, le champ d'application de la méthode s'était élargi. Quelques applications avaient amené Jean Fiévez à ne plus s'intéresser uniquement aux coûts de fabrication. Notamment, en 1987-1988, une mission s'était déroulée dans la filiale d'un groupe suisse, la so-

ciété Koenig, qui avait une division transport. Une autre mission avait été effectuée chez Dassault-Falcon-Service dont l'activité était la gestion des pièces de rechange. La méthode UP avait évolué et était passée de la seule analyse des charges de production à l'analyse de la quasi-totalité des charges de l'entreprise. Egalement les diffuseurs de la méthode orientèrent l'utilisation de celle-ci vers l'analyse par facture permettant d'établir une « courbe de rentabilité » des ventes. Le résultat de chaque facture est rapporté à son montant pour en déterminer la « rentabilité ». En classant les factures par rentabilité croissante on obtient une courbe de rentabilité des ventes qui met en évidence deux extrêmes : des ventes dangereusement bénéficiaires (en l'absence de barrières à la sortie les clients peuvent trouver d'autres fournisseurs pratiquant des prix beaucoup bas) et des ventes dites hémorragiques qui pénalisent très lourdement le résultat d'exploitation. Entre ces deux extrêmes, il y a des ventes déficitaires souvent dues à des services-clients trop onéreux (il convient de maintenir la valeur du service, tout en en réduisant le coût) et des ventes bénéficiaires à développer. En avril 1995, afin de briser l'ancienne référence à la notion unique de production, le nom de la méthode changea et se transforma en méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée²⁶). Plus récemment, en 2007, un logiciel spécialisé a été mis au point pour automatiser les calculs et exploiter les résultats (*Profit Zoom* qui a succédé à *Profit Scanner*, lui-même créé en 2003). Sa fonction première est de calculer le résultat de chaque transaction commerciale de l'entreprise afin de déterminer une courbe de rentabilité des ventes par produit, par client, par commande. Pour faire cela, il va récupérer les données liées aux factures, aux clients, aux produits, aux livraisons qui existent déjà dans le système d'information de l'entreprise, et il y ajoute les résultats des descriptions des gammes opératoires obtenus grâce à l'analyse UVA. Cet outil vient en complément du système d'information existant (de type ERP), mais ne le remplace pas. Afin de mieux diffuser cette nouvelle appellation, cinq partenariats furent signés avec des cabinets de consultants (Clermont-Ferrand, Région Parisienne, Champagne-Ardenne, Tours, Nantes). Une association fut créée le 28 mars 1998 pour améliorer et promouvoir la méthode UVA créant les qualifications d'enseignement théorique, d'application pratique et d'expert. Des présentations de la méthode furent effectuées dans des grandes écoles de management françaises (ESCP-EAP, ESC Lille...) et dans des universités telles Paris-Dauphine ou Rennes 1. Des protocoles d'accord ont également été signés avec des consultants opérant au Portugal et en Pologne. À ce jour, environ une dizaine d'applications GP, 27 applications UP et 25 applications UVA ont été officiellement mises en place en France par le cabinet LIA ou les cabinets avec lesquels il est en partenariat (cf supra). Cela peut sembler peu, mais il faut intégrer que d'autres

²⁶ La notion de valeur ajoutée dans la méthode UVA est différente de celle de la comptabilité financière. Elle correspond à l'ensemble des ressources qu'il a fallu consommer et ajouter à la matière première et aux charges

applications ont été réalisées en dehors de ces cabinets²⁷. Parallèlement d'autres méthodes utilisant les équivalences ont été proposées en France mais sans réelle diffusion, telle la méthode de la Valeur Ajoutée Directe (VAD)²⁸.

2.3.2 Une nouvelle méthode reposant sur les équivalences :

la méthode TDABC

Kaplan lui-même conçut et développa le terme pour répondre aux critiques de l'ABC et à son échec relatif. Dès 1998, Kaplan et Cooper (1998, p.292-296) présentèrent une amélioration de la mise en œuvre de l'ABC. Comme 40 ans plus tôt avec la méthode d'équivalence que proposa Bloch pour les sections homogènes (1962), les auteurs décidèrent de réduire le nombre des activités par une méthode d'équivalence. Cette idée évolue ensuite avec Kaplan et Anderson dans un papier de recherche présenté à la *First Summit on Time-Driven ABC* à Bruxelles en 2003 et dans l'article publié dans la *Harvard Business Review* en 2004. D'une simple modalité de regroupement d'activités, on est passé à la présentation d'une méthode à part entière.

Depuis novembre 2004, cette méthode a été officiellement baptisée par Kaplan et Anderson *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC)²⁹. Ils désignent désormais les versions antérieures du modèle ABC sous les vocables de *Rate-Based ABC* ³⁰ (2003), de *Traditional ABC* (2004) ou de *Conventional ABC* (2007/2008). Dans leur ouvrage publié en 2007, le TDABC est présenté comme une nouvelle méthode. Les auteurs nient toute parenté avec une quelconque reprise de pratiques existant dans l'utilisation de la méthode ABC. Un paragraphe intitulé « *Time-Driven ABC: Old Wine (Duration Drivers) in New Bottles ?* » (Kaplan et Ander-

directement affectables aux produits/services et aux clients pour délivrer ces produits et services.

²⁷ Par l'intermédiaire de l'association UVA et l'Ordre des Expert-Comptables français nous avons pu avoir confirmation de ce type de mise en place non conventionnelles, le nom de 'méthode UVA' étant déposé.

²⁸ Cette méthode a été lancée par son concepteur, Paul Louis Brodier, lui aussi ingénieur de l'école des Arts et Métiers fin des années 1980 (Brodier, 1998). La valeur ajoutée directe d'un produit est la différence entre son prix de vente et le coût de la matière qu'il a fallu acheter pour le fabriquer. La valeur ajoutée directe de l'entreprise (VAD) correspond elle à la différence entre le montant de la production vendue et le coût des matières achetées correspondantes. Cette méthode utilise une présentation originale du compte de résultat et pour gérer la VAD on utilise un raisonnement proche de la méthode UVA. Dans ce compte de résultat, le revenu de l'entreprise est la différence entre l'apport économique total (valeur ajoutée directe + apports complémentaires) et les charges à couvrir. Il constitue la rémunération globale des facteurs de production. Pour apprécier la performance de la firme il faut comparer ce revenu aux besoins qu'il nécessite pour sa création (rémunération du personnel, autofinancement, rémunération des prêteurs et des propriétaires). On peut donc rapporter la VAD à l'effort. Par ailleurs, l'unité de temps de production utilisé dans la VAD est l'heure-pondérée ou HP : « *Pour rendre les temps de production additifs, il faut tenir compte du poids économique des postes : un artifice consiste à pondérer le temps de production de chaque poste par un coefficient de pondération proportionnel à son coût horaire normal* » (Brodier, 1988, p. 54).

²⁹ Kaplan et Anderson (2007/2008, p.6) affirment que cette appellation remonterait à 2001, mais auparavant ils utilisaient le nom de « démarche ABC basée sur les transactions ». On peut toutefois trouver des documents faisant état de l'appellation TDABC lors de présentations commerciales de la méthode (Kaplan et Anderson, 2003).

³⁰ Kaplan et Anderson (2003) justifient la dénomination « Rate-Based ABC » par le fait que les coûts unitaires par inducteur (ou rate) servent de base au calcul des coûts des objets de coûts.

son, 2007/2008, p. 17-18) est même consacré à refuser toute paternité à l'ABC dans l'utilisation des inducteurs de temps³¹. Toutefois le titre de la traduction française est pourtant « TDABC : la méthode ABC pilotée par le temps ».

En fait, le TDABC ne remet pas en cause le modèle fondateur de l'ABC (Levant et de la Villarmois, 2007) : les ressources sont consommées par les activités elles-mêmes consommées par les objets de coûts. Ce qui fait la particularité du TDABC, c'est l'utilisation de temps standards et la manière dont ces temps sont valorisés. Un inducteur unique est utilisé : le temps que l'exécution nécessite pour la réalisation des opérations³². Un concept nouveau est introduit : le groupe de ressources. Il s'agit de l'agrégation des activités qui consomment les mêmes ressources. C'est à ce niveau que se situe l'homogénéité de la méthode.³³ Kaplan et Anderson définissent le « groupe de ressources » comme une unité organisationnelle ou un service (2007/2008, p. 76-81). Afin d'éviter une dérive, ils prennent la précaution de préciser :

« Calculer les coûts au niveau d'un département, est selon notre expérience, la façon la plus simple et la plus rapide pour construire un modèle TDABC. Cependant, le coût d'un département est valide seulement si la combinaison des ressources utilisées est la même pour chaque activité et transaction produite dans le département. Cette condition n'est pas respectée si les activités et transactions faites dans le département utilisent des ressources différentes » Kaplan et Anderson, 2007, p. 49.

L'avantage de cette façon de procéder est que la détermination des différentes activités devient superflue car les « groupes de ressources » seraient *a priori* bien définis et moins nombreux que les activités. La complexité des opérations est prise en compte à l'aide des équations de temps qui permettent de déterminer la demande en ressources. Grâce à ces équations, il est facile de mettre à jour le modèle : ajouter une activité supplémentaire (si elle est réalisée par le groupe de ressources), ajouter des variables explicatives du temps passé, tenir compte des modifications de la productivité... Cette simplification permettrait de faire face à la multiplication des activités, sans entraîner de difficultés pour la répartition des ressources entre celles-ci. On se situe bien dans le cadre d'une méthode calcul de coûts de 2^e niveau, avec le temps de travail comme unité d'équivalence.

³¹ Kaplan justifie cette attitude par le fait que dans la méthode ABC pour rattacher les coûts aux activités on demande aux employés les temps qu'ils ont passé pour ces différentes activités, alors qu'en TDABC on a seulement estimé le temps des tâches élémentaires que l'on a multiplié par le nombre de ces tâches puis par le coût horaire.

³² On peut toutefois s'étonner de l'utilisation presque exclusive des heures de main-d'œuvre pour répartir les charges quand on sait que Kaplan fut à l'origine des critiques des méthodes précédant l'ABC au motif justement qu'elles accordaient trop d'importance à la MOD pour l'allocation des frais indirects !

³³ Le chapitre 5 de cet ouvrage démontre qu'il en est rien.

Dans les arguments développés pour promouvoir leur méthode, les auteurs insistent sur la simplicité de l'implantation et de la maintenance.

Aujourd'hui le TDABC est mis en place principalement par un cabinet de consultants : le cabinet Acorn dont Steve Anderson est le dirigeant créateur et Robert Kaplan est membre du conseil d'administration. Il aurait déjà été implanté dans plus de 200 entreprises (Kaplan et Anderson, 2007/2008, p. 3).

Conclusion

Le rôle des méthodes d'équivalence éclaire l'histoire contemporaine (voire immédiate) des calculs de coûts des 60 dernières années. Il permet de voir la différence entre l'évolution dans les sciences de la nature et du vivant, qui va du simple au complexe, avec celle des outils en comptabilité de gestion qui marquent une oscillation entre ces deux pôles. Cela tient sans doute à ce que les premières placent la recherche de la vérité au premier plan, quelle que soit la sophistication des modèles qui tentent de la connaître, alors que la comptabilité de gestion ressort de la technique et a pour vocation la pertinence pour des utilisateurs qui ont une rationalité limitée.

On note en effet, qu'après la méthode des sections homogènes qui ambitionnait une imputation plus précise des charges indirectes, à l'aide de l'homogénéité au sein des sections, une forme d'équivalence, les méthodes autonomes d'équivalence apparurent au cours des années 1950 pour apporter une réponse aux critiques qui dénonçaient la lourdeur, le manque d'homogénéité et le nombre élevé des sections de la méthode des sections homogènes. Il s'agit notamment de celle conçue par Georges Perrin : la méthode GP, D'autant qu'au même moment, la diffusion des coûts standards se heurtait à une inflation virulente.

Avec la croissance des années qui suivirent, le souci de maîtriser les frais indirects devint moins prégnant, laissant place à celui d'accompagner l'expansion. Le *direct costing* se développa dans les années 1960 sur cette idée. Les méthodes d'équivalence devenaient d'autant moins attractives qu'en matière de simplification, l'atout qu'elles revendiquaient, l'analyse en coûts variables/coûts fixes lui rendait des longueurs. Commença alors pour elles une phase d'effacement.

Il faut attendre les revers des industries américaines face à leurs concurrents nippons pour qu'un regain d'intérêt apparaisse pour l'imputation des charges indirectes et que soit inventée la méthode ABC dans les années 1980. En fait d'innovation, celle-ci présente une parenté très nette avec la méthode des sections homogènes qu'avait proposée Rimailho fin des années 1920. Mêmes causes, mêmes effets ? C'est ce que laisse à penser la réapparition de la méthode GP, devenue UVA dans les années 1990, et la commercialisation du TDABC dans les

années 2000 présentées comme ayant pour objet de réduire la lourdeur, le manque d'homogénéité et le nombre élevé de centres de regroupements de la méthode ABC.

Qui a dit « l'histoire est la science des choses qui ne se répètent pas » ?... Paul Valéry !

Bibliographie

- Alcouffe S. (2002), *La diffusion de l'ABC en France : Une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations*, Congrès de l'AFC, Toulouse, mai.
- Alcouffe S. (2004), *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France*, Thèse HEC.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2008), « Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study », *Management Accounting Research*, vol 19, issue 1, march, pp. 1-17.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, numéro spécial, mai 2003, pp. 7-26.
- Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la française », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 2, p. 155-178.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2008), « Actor-Networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations : a Comparative Study », *Management Accounting Research*, vol. 19, n° 1, March, p. 1-17.
- Anderson S.W. (1995), « A Framework for Assessing Cost Management System Changes: the Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors 1986-1993 », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, n° 4, p. 1-51.
- Anderson S.W. et Young S.M. (1999), « The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, p. 525-559.
- Audoye J.M. (1955), « La méthode des nombres caractéristiques », *Revue Française de Comptabilité*, n° 2, juin, p. 35-45.
- Baranger P. et Mouton P. (1997), *Comptabilité de gestion*, Paris, Hachette.
- Bescos, P. L., Cauvin, E. et Gosselin, M. (2002), La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre le Canada et la France. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, no. spécial, pp. 209-244.
- Bessire D, Levant Y et Nikitin M (2009), (2009), « L'émergence et la structuration d'une communauté scientifique : le cas de l'AFC depuis 30 ans ». Communication au 30^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Strasbourg, 27-29 Mai.
- Bloch G. (1962), « Conséquences commerciales d'une étude de rentabilité et de prix de revient dans une entreprise fabriquant une grande variété d'articles », *Travail et Méthodes*, novembre, p. 59-60.
- Boisvert H. (1993), La comptabilité par activités, où en sommes-nous?, Colloque La comptabilité par activités, où en sommes-nous ?, pp. 5-12, Montréal, HEC Montréal.
- Boulat R. (2008), *Jean Fourastié, un expert en productivité*. Presses Universitaires de Franche-Comté.
- Bourquin M. (1954), *Traité de comptabilité industrielle*, Paris, Dunod.
- Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Paris, Sirey.
- Bouquin H. (1995a), « Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 271, octobre, p. 63-71.
- Bouquin H. (1995b), « Rimailho revisité », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 2, p. 5-33.
- Bouquin, H. (1997a), *La comptabilité de gestion*, Paris, PUF.
- Bouquin H. (1997b), *Comptabilité de gestion*, 2^e éd, Paris, Sirey.

- Bouquin H. (2008), *Comptabilité de gestion*, Paris, Économica.
- Brodier P.L. (1988), *La VAD (la valeur ajoutée directe) : une autre approche de la gestion*, Paris, AFNOR.
- Bromwich M. et Bhimani. A. (1994), *Management Accounting : Pathways to Progress*, London, CIMA.
- Bruggeman W., Levant Y., Everaert P., Saens G. et Anderson S. (2008), « Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Wholesaler », *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 38, n° 3, p. 172-191.
- Burlaud A. et Simon C. (1997), *Le contrôle de gestion*, Paris, Vuibert.
- Callon, M., (1986), Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay, in J. Law (ed.), *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?*, Routledge and Kegan Paul, London.
- CEGOS (1937), *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi Comment ?*, PR 53, Paris, CEGOS.
- Chatzis K. (1999), « Searching for Standards : French Engineers and Time and Motion Studies of Industrial Operations in the 1950's », *History and technology*, vol. 15, n° 3, p. 233-261.
- Church, A.H. (1901), «The proper distribution of establishment charges», *The Engineering Magazine*, vol 21, p. 508-517, 725-734, 904-912;
- Church, A.H. (1902), «The proper distribution of establishment charges», *The Engineering Magazine*, vol 22, p. 31-40, 231-240, 367-376.
- CNAM (1952), Cycle d'information du 13 au 30 mai 1952. CNAM, Institut de technique comptable. 4ème conférence THIBERT, Raymond-Bertrand. La méthode des prix standards et les variations de prix, la méthode des points. (23 pages dact.), Bnf 4-V-18579.
- CNPF (1957), « Méthodes rationnelles de calcul », document ronéoté, Paris.
- Cooper R. (1987), « The Two-Stage Procedure in Cost Accounting : Part One », *Journal of Cost Management*, Summer, p. 43-51.
- Cooper R. (1989), « The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How to Select Them ? », *Journal of Cost Management*; Winter, p. 34-46.
- Cooper R. et Kaplan R.S. (1988), « Measure Costs Right: Make the Right Decisions », *Harvard Business Review*, September-October, p.96-103.
- Datar S. et Gupta M. (1994), « Aggregation, specification and measurement errors in product costing », *Accounting Review*, vol. 69, n° 4, October, p. 567-591.
- Fain B. (1951), « Technique comptable et productivité », Rapport des Journées d'étude, Lyon, Ordre des experts-comptables.
- Fleischman R. K. et Tyson, T. N. (1993), Cost accounting during the industrial revolution: the present state of historical knowledge. *Economic History Review*, 46, 3.
- Gervais M. (2009), *Contrôle de gestion*, 9^e éd, Paris, Économica.,.
- Gervais M. (1997), *Contrôle de gestion*, 6^e éd, Paris, Économica.,.
- Gosselin M. (1997), « The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 105-122.
- Innes J. et Mitchell F. (1995), « Activity-Based Costing » in D. Ashton., T. Hopper et R. W. Scapens (eds), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, p.137-154.
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2003), « Time-Driven Activity-Based Costing », First European Summit on Time-Driven Activity-Based Costing.
- Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2004), « Time-Driven Activity Based Costing », *Harvard Business Review*, November, vol. 82, n° 11, p.131-138.
- Kaplan R. et Anderson S.R. (2007), *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business School Press. Traduction française : *TDABC; la méthode ABC pilotée par le temps*, Paris, Editions d'Organisation.

- Kaplan R.S. et Cooper R. (1998), *Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Boston, Harvard Business School Press.
- Latour, B., (1999), On recalling ANT, in J. Law, & J. Hassard (Eds.), *Actor network theory and after*, Blackwell Sociological Review, Oxford.
- Lauzel P. (1971), *Comptabilité analytique*, Paris, Sirey.
- Lauzel P. (1973), *Comptabilité analytique*, 2^e éd., Paris, Sirey.
- Lebas M. (1994b), « Managerial Accounting in France . Overview of Past Tradition and Current Practice », *European Accounting Review*, vol. 3, n^o 3, p. 471-487.
- Lebas, M. (1996), *Management Accounting Practice in France*, in A. Bhimani (ed), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press.
- Lemarchand Y. (2002), «The military origins of the French management accounting model, a return to the mechanism of accounting change», *Accounting History*, vol 7, no 1, p. 23-57.
- Levant Y. et Nikitin M. (2009), « Charles Eugène Bedaux (1886-1944) : Cost Killer or Utopian Socialist ? », *Accounting Business and Financial History*, vol. 19, n^o 2, p.167-187.
- Levant Y. et Nikitin M. (2010), Can management and financial accounting be fully re-integrated? The example of french système croisé. Papier soumis au 6th Accounting History International Conference, Wellington, New Zeland 18th-20th August.
- Levant Y. et Zimnovitch H. (2009), « Costing in France during the industrial revolution – clarification by the equivalence based methods ».Communications aux 14^{èmes} Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management et Academy of Accounting Historians Research Conference, Paris, 26-27 Mars,
- Levant Y. et de la Villarmois O. (2007), « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents : un essai de positionnement », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, n^o 1, mars, p. 149-182.
- Levant Y. et de la Villarmois O. (2004), «Georges Perrin and the GP cost calculation method: the story of a failure » *Accounting Business and Financial History*, volume 14, number 2, July, pp.151-181.
- Lukka K. et Granlund, M. (2002), « The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres»,. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 1-2, p. 165-190.
- Macintosh N. B. (1998), « Management accounting in Europe: a view from Canada»,. *Management Accounting Research*, 9, p. 495-500
- Malmi T. (1999), « Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms», *Accounting Organizations and Society*, vol 24, pp. 649-672.
- Malmi T. (1997), « Towards Explaining Activity-Based Costing Failure : Accounting and Control in a Decentralized Organization », *Management Accounting Research*, Vol 8, n^o 4, p. 459-480.
- Merchant A. et Shields M.D. (1993), « Commentary on When and Why to Measure Costs Less Accurately to Improve Decision Making », *Accounting Horizons*, vol. 7, n^o 2, June, p. 76-81.
- Mévellec P. (2005), *Les systèmes de coûts*, Paris, Dunod.
- Mévellec P. (2009), « Sections homogènes », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, 2^e éd., Paris, Économica, p. 1255-1267.
- Miller J.G. et Vollmann T.E. (1985), « The Hidden Factory », *Harvard Business Review*, September-October, p. 142-150.
- Neikirk W. (1951), « How Direct Costing Can Work for Management? », *NACA, Bulletin*, vol. 22, n^o 5, January, p. 523-535.
- Noreen E. (1991), « Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3, Fall, p 159-169.
- Parenteau J. (1945), *Calcul des prix de revient et comptabilité industrielle*, Paris, CEGOS.
- Parenteau J. et Charmont C. (1952), *Calcul des prix de revient comptabilité industrielle. Principes de contrôle budgétaire et application des prix standard*. Orléans, Hommes et Techniques.

- Perrin G. (1962), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Paris, Dunod.
- Perrin S. (1959), « La méthode G.P. et l'unification de la mesure de la production », *Travail et Méthodes*, mars, n° 132, p. 32-36.
- Perrin S. (1976a), « Pour maîtriser les prix de revient : la méthode de gestion GP », *Travail et Méthodes*, juin-juillet, p. 17-23.
- Perrin S. (1976b), « La méthode GP, système de gestion », *Travail et Méthodes*, août-septembre, p. 19-22.
- Perrin S. (1977), « La méthode GP et la fonction commerciale », *Travail et Méthodes*, avril. p. 27-34.
- Serrières X. (1969), « La guerre ou la paix dans l'entreprise ? Réflexion sur la participation », *Revue Études*, tome 330, janvier-juin, p. 5-19.
- Shields M.D. (1995), « An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experience with Activity-Based Costing », *Journal of Management Accounting Research*, n°7, Fall, p. 148-166.
- Raulet C. et Raulet C. (1982), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Paris, Dunod.
- Richard J. (1980), *Comptabilité et systèmes économiques*, Thèse de doctorat d'Etat es Sciences de Gestion, 2 vol, Université Paris 1.
- Rimailho, E. (1947), *Chacun sa part*, 2 vol., Paris, Delmas.
- Standish P (1997), *The French plan comptable*, Paris, Expert Comptable Media.
- Thibert R. (1951-1952), La mesure de la productivité par l'emploi des prix standard, méthode des points, un exemple avec utilisation d'un équipement à cartes perforées dans une industrie de construction mécanique complexe, Paris, Conservatoire des Arts et Métiers. Bnf V-18579(1951) et Bnf 4-V-18579 (1952).
- Thomas C. et Gervais M. (2008), « Le problème du regroupement des activités dans la modélisation ABC : une approche possible », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, n° 4, p. 137-170.
- Thorens R. (1954), *Prix de revient et décompte d'exploitation*, Neufchâtel, Delachaux et Niestle.
- Weber C. (1966), *The Evolution of Direct Costing*. University of Illinois Press.